

IVA

I servizi internazionali non imponibili alla prova dell'accessorietà

di **Roberto Curcu**



Recentemente il legislatore nazionale ha **modificato l'[articolo 9 del Decreto Iva](#)**, per tentare di renderlo più compatibile alla normativa comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza C-288/16, ed ha **modificato la disciplina relativa alle prestazioni di trasporto di beni**, lasciando inalterata la disciplina relativa ad altre prestazioni di servizi elencate nell'[articolo 9](#).

L'articolo 9 presenta una serie di casi di **servizi non imponibili**, individuati da vari numeri, tra i quali figurano i **trasporti di cose** (numero 2), i **noleggi e le locazioni di beni necessari alla movimentazione di merce** (numero 3), i **servizi di spedizione** (numero 4, primo periodo), i **servizi relativi alle operazioni doganali** (numero 4, secondo periodo), i **servizi accessori alle spedizioni** (numero 4-bis), ed i servizi di "**movimentazione merce**" (carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili), individuati dal numero 5 del predetto articolo 9.

Per la **normativa domestica**, i servizi relativi alle operazioni doganali sono sempre **non imponibili**; tutti gli altri sono non imponibili a condizione che si riferiscano a **merce in esportazione**, in transito ed in importazione temporanea; per quanto riguarda invece i predetti servizi connessi alla importazione definitiva di merci, la stessa è subordinata a ciò che avviene in dogana all'atto dell'**importazione di merce**.

Come anticipato in premessa, la modifica che è intervenuta con il 1° gennaio 2022 riguarda in particolare i **servizi di trasporto di beni connessi a merce in esportazione**, ed è stata fatta per adeguare la normativa interna a quella comunitaria, come interpretata (quest'ultima) dalla Corte di Giustizia Europea.

Sulla base di questa premessa, il legislatore italiano, limitatamente alle prestazioni di trasporto, ha previsto che tali servizi possano essere **non imponibili solo se resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o allo spedizioniere**.

Ora, quello che è chiaro è che un servizio di trasporto di merce in esportazione fatturato ad un altro trasportatore **non può godere della non imponibilità**, in quanto il nuovo comma 3 dell'[articolo 9](#) prevede che i servizi di cui al comma 1, numero 2, sono **non imponibili solo se resi ad un committente “selezionato”**.

La modifica si è resa necessaria in quanto la Corte di Giustizia ha escluso che i servizi di cui all'articolo 146 paragrafo 1, lettera e), della Direttiva possano essere esentati se resi ad **altro trasportatore**.

L'anomalia del recepimento è che i **servizi elencati nell'articolo 146 paragrafo 1, lettera e), della Direttiva** sono tutte *“le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie (...) direttamente connesse con le esportazioni (...)”*.

Allora, perché il comma 3 dell'[articolo 9](#) esclude la possibilità di applicare il **regime di non imponibilità ai trasporti elencati al numero 2** e non ai servizi di “movimentazione merce” elencati al numero 5 o ai servizi relativi alle operazioni doganali elencati al numero 4? E come comportarsi in caso di **accessorietà** di un servizio ad altro servizio?

Sul punto, il parere di chi scrive è il seguente.

Se i **servizi di cui al numero 5** (carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili) o i servizi relativi alle operazioni doganali **sono resi dallo stesso soggetto che cura il trasporto**, tali servizi sono considerati **accessori ai sensi dell'articolo 12 del Decreto Iva**, e quindi devono essere **fatturati con lo stesso regime dell'operazione principale**.

L'accessorietà, a parere di chi scrive, è **innegabile**, quando si ravvisa che una operazione ha la funzione di **integrare, completare o rendere possibile un'altra operazione principale**.

Utilizzando il linguaggio della Corte di Giustizia, *“una prestazione deve considerarsi **accessoria** ad una prestazione principale quando essa **non costituisce per il destinatario una prestazione a sé stante bensì il mezzo per fruire delle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore**”*.

Volendo fare un **esempio**, se l'**impresa manifatturiera Alfa commissiona un trasporto in esportazione al trasportatore Beta**, e questo lo **subappalta** al trasportatore Gamma, e per l'esecuzione del trasporto in esportazione sono necessari altri servizi, quali una operazione doganale, una pesatura ed un carico di merce a bordo di una nave, tali ultime prestazioni di servizi devono considerarsi **accessorie** a quella principale che è quella di trasporto, e come tali devono assumerne il **regime fiscale**. Nell'esempio, quindi, Gamma fatturerà tutto il corrispettivo a Beta con Iva e Beta lo rifatturerà ad Alfa con l'[articolo 9](#).

Diverso è il caso in cui i **servizi di “movimentazione merce” in esportazione** o quelli relativi alle **operazioni doganali** siano resi da **soggetto diverso da quello che cura il trasporto**.

In questo caso, la normativa nazionale prevede che il regime di non imponibilità possa essere applicato anche nei confronti di **altro trasportatore**, ma a parere di chi scrive **tale norma confligge con la disciplina comunitaria**, ed anche per tali servizi la **non imponibilità dovrebbe essere concessa solo per i servizi fatturati all'esportatore**.

Nonostante ciò, chi scrive ritiene che il **contribuente abbia diritto di applicare la normativa in vigore nel proprio Stato**, senza che lo Stato stesso possa **addebitare al contribuente di non aver applicato la disciplina comunitaria**, ma quella nazionale incompatibile.